



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/0364-W/07,
miterledigt RV/0365-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Hofbauer, Hofbauer & Wagner, Rechtsanwälte Partnerschaft, 3100 St.Pölten, Riemerplatz 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 28 .November 2006 betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid wird als unbegründet abgewiesen und der bekämpfte Bescheid gemäß § 289 Abs.2 Bundesabgabenordnung, (BAO), abgeändert wie folgt:

Die Schenkungssteuer wird gemäß §§ 8 Abs.1 und Abs.4 mit € 2.7972,81 festgesetzt.

Der Unterschiedsbetrag zu der mit dem bekämpften Bescheid vom 28 .November 2006 in der Höhe von € 3. 182,98 festgesetzten Schenkungssteuer beträgt € 385,17.

- 2) Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wird als unbegründet abgewiesen und der bekämpfte Bescheid gemäß § 289 Abs.2 Bundesabgabenordnung, (BAO), abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 Z 3 GrEstG mit € 665,71 festgesetzt.

Der Mehrbetrag zu der mit dem bekämpften Bescheid vom 28 .November 2006 in der Höhe von € 578,74 festgesetzten Grunderwerbsteuer beträgt € 86,97.

Soweit durch diesen Bescheid ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs.1 BAO einen Monat nach Zustellung dieser Berufungsentscheidung fällig.

Entscheidungsgründe

Der auf den vorliegenden Fall bezogene, wesentliche Text des zwischen der Berufungswerberin, (BW), als Übernehmerin, und F.P. geb.0.0.0, als deren Tante und Übergeberin am 31 .August 2005 abgeschlossenen Übergabs- und Dienstbarkeitsvertrag lautet wie folgt:

Frau F.P. übergibt Ihnen 0/0 Miteigentumsanteil an der in Punkt .I. näher bezeichneten EZ x. Frau I.P., geb.1.1.1, und diese übernimmt diesen 0/0 Miteigentumsanteil nach den folgenden Bestimmungen dieses Vertrages und erklärt die Vertragsannahme.

Die Vertragsteile vereinbaren für die Übergabe der vertragsgegenständlichen Liegenschaften nachstehende Gegenleistungen:

Die Einräumung der Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes zugunsten der Übergeberin gemäß Punkt VII dieses Vertrages, welches mit monatlich EUR 200,00 bewertet wird.

Falls dem Rechtsgeschäft ein Schenkungscharakter anhaften sollte, verzichtet die Übergeberin auf einen Widerruf der Schenkung.

Die Vertragsparteien erklären übereinstimmend, dass die Übernehmerin im Zeitraum 1996 bis zum Tag der Unterpflanzung umfassende Betreuungsleistungen für die Übergeberin in Anbetracht der beabsichtigten Übergabe erbracht hat und werden diese mit monatlich EUR 220,00 bewertet. Die Erbringung dieser Betreuungsleistungen erfolgte aufgrund der getroffenen mündlichen Vereinbarung, dass die vertragsgegenständliche Wohnung in das Eigentum der Übernehmerin übertragen werde.

Als Übergabestichtag wird der Tag der Unterpflanzung vereinbart und ist auch bereits zuvor erfolgt. Mit diesem Stichtag geht die verfahrensgegenständliche Liegenschaft mit Gefahr und Zufall, Last und Vorteil in den Besitz der Übernehmerin über. Die Übernehmerin übernimmt die vertragsgegenständliche Liegenschaft mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die Übergeberin vor Übergabe besessen und benutzt hat oder zu besitzen oder zu benützen berechtigt war.

Die Übergeberin ist berechtigt dieses Wohnungsgebrauchsrecht zu ihren Bedürfnissen unentgeltlich und lebenslänglich zu benützen.

Die mit der Errichtung und grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten gebühren und Abgaben trägt die Übernehmerin.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde der Erwerb als gemischte Schenkung qualifiziert und mit den, im Spruch dieser Berufungsentscheidung angeführten, Bescheiden gegenüber der Bw. die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 3 GrEStG mit € 578,74 sowie die Schenkungssteuer gemäß §§ 8 Abs.1, 28 ErbStG mit € 3.182,98 festgesetzt

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. fristgerecht Berufung, mit der Begründung, die im Übergabsvertrag angeführten, mit € 220,00 monatlich bewerteten, über einem Zeitraum von zehn Jahren hindurch von ihr gegenüber der Übergeberin erbrachten, Betreuungsleistungen wären zu Unrecht nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (= Barwert des unentgeltlichen, lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrechtes idHv. € 16.535,50) miteinbezogen worden. Diese Einbeziehung hätte- unter Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 14 ErbStG- dazu geführt, dass für den verfahrensgegenständlichen Erwerb keine Schenkungssteuer angefallen wäre.

Mit Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 18 .Dezember 2006 wurden die bekämpften Bescheide insoweit abgeändert, als dass die Grunderwerbsteuer auf den Betrag von € 665,71 hinaufgesetzt und die Schenkungssteuer auf den Betrag von € 2.797,81 hinabgesetzt wurde. Als Begründung dazu wurde ausgeführt, dass der Barwert des Wohnungsgebrauchsrechtes anhand des Berechnungsprogramms des BMF für Renten gemäß § 16 Abs.2 BewG und der Erlebniswahrscheinlichkeitsverordnung 2004 auf 19.020, 39 (Barwertfaktor 7,925162) berichtet worden wäre.

Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und dazu, im Wesentlichen ausgeführt:

Im Hinblick auf die Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu ZI.82/16/0172, wäre für die Höhe der Grunderwerbsteuer die Gegenleistung im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgebend. Daher könnten Leistungen, die vor Abschluss des Rechtsgeschäftes erbracht worden sind, als für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer relevante Gegenleistung, grundsätzlich nicht in Betracht kommen.

Durch § 3 Abs.4 ErbStG wäre klargestellt, dass die Freigiebigkeit einer Zuwendung nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass der Zuwendende dem Empfänger für in der Vergangenheit liegende Leistungen belohnen wollte. Bei derartigen Leistungen würde es sich vornehmlich um

solche handeln, welche ohne Begründung eines Dienstverhältnisses und ohne Entrichtung eines bestimmten Entgeltes im Familienbund geleistet werden. Das Motiv einer Schenkung wäre für das Entstehen der Steuerpflicht unerheblich. Auch nach § 940 ABGB würde die Tatsache, dass eine Schenkung teilweise zur Belohnung gegeben wurde, nichts an deren Charakter ändern.

Im vorliegenden Fall würde keine, sich auf einen Dienstvertrag gründende, schuldrechtliche Verpflichtung zur Erbringung von Betreuungsleistungen vorliegen. Die ins Treffen geführte mündliche Vereinbarung, würde einen, für deren Bewertung als schuldrechtlichen Vertrag unter Angehörigen erforderlichen, Fremdvergleich nicht standhalten.

Gegen diese Bescheide brachte die Bw. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und führte in Replik auf den Inhalt dieser Berufungsvorentscheidungen nachstehendes aus:

„In der umseits bezeichneten Rechtssache wurde mit gemeinsamer Bescheidbegründung hinsichtlich Grunderwerbssteuerbescheid und Schenkungssteuerbescheid vom 28.11.2006, zugestellt am 27.12.2006 dargestellt, dass nach Rechtsmeinung des VwGH die Gegenleistung die Summe dessen sei, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Maßgebend für die Höhe der Steuer ist die Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt, das heißt also in dem Zeitpunkt in dem die Steuerschuld entsteht.“

Daraus abzuleiten, dass eine Berücksichtigung von in der Vergangenheit erbrachten Leistungen als Gegenleistungen nicht in Betracht komme ist nahezu rechtsunsinnig.

Ohne in die Untiefen der Rechtsgrundlagen des Konsensualvertrages abweichen zu wollen ist auszuführen, dass seitens des VwGH nicht darauf Bezug genommen wurde, dass die versprochene Gegenleistung just im Zeitpunkt der schriftlichen Vertragserrichtung erbracht werden muss sondern auch nach diesem Zeitpunkt erbracht werden kann.

Tatsächlich ist es ja so, dass die Berechnung der Gegenleistung auch unter Berücksichtigung der zukünftig zu erbringenden Leistungen berechnet wird, sohin das Argument des "maßgebenden Zeitpunktes" absolut verfehlt ist.

Wenn sohin das Erkenntnis des VwGH dahingehend gewürdigt wird, dass nur der maßgebende Zeitpunkt jener der Vertragserrichtung sei könnte man eine Berechnung der Gegenleistungen für den verbleibenden Lebenszeitraum des Übergebers niemals einer Berechnung zuführen.

Wenn sohin zukünftige Leistungen berücksichtigt werden müssen, hat dies wohl auch für bereits erbrachte Leistungen in Ansehung der vereinbarten Übergabe Geltung.

Die Finanzbehörde erster Instanz vermeint weiters, dass das Motiv einer Schenkung für die Steuerpflicht unerheblich sei.

Es wurde zu keinem Zeitpunkt behauptet, dass die Übergeberin der Übernehmerin die ihr gehörige Liegenschaft aus dem Grunde übertragen hätte, als sie ihr besonders sympathisch sei.

Das wäre allenfalls ein Motiv.

Ausdrücklich vorgebracht wurde ja, dass aufgrund der getroffenen Vereinbarung, wohin eines Konsensualvertrages die Übergeberin die Verpflichtung eingegangen ist, ihre Liegenschaft an die Übernehmerin zu übertragen, dies in Anbetracht der Vereinbarung, dass sie die entsprechenden Pflege- und Betreuungsleistungen erbringt.

Der Umstand, dass nunmehr erst nach einem Zeitraum von zehn Jahren diese Übergabe erfolgte ist darin zu sehen, dass die Übergeberin offensichtlich prüfen wollte, ob die Übernehmerin ihre Verpflichtungen auch einhalten wird.

Die Ausführungen zu einem allfälligen Dienstverhältnis sind jedenfalls als Themenverfehlung zu sehen, als auch für künftig zu erbringenden Pflege- und Betreuungsleistungen als Gegenleistung für die Übergabe ein derartiges nicht erforderlich ist, sondern schlicht und ergreifend die Einbeziehung dieser Leistungen in die Berechnungsgrundlage erfolgt.

Das als Versprechen titulierte Rechtsgeschäft stellte im Ergebnis tatsächlich eine Vereinbarung dar, welche dadurch zustande kam, dass die Übernehmerin dieses Angebot und Versprechen annahm und ihre Pflegeleistungen erbrachte.

Diese Konstellation ist der österreichischen Rechtsordnung auch in anderen Zusammenhängen nicht unbekannt, wenn beispielsweise angehende Betriebsübernehmer jahrelang ihre Leistungen auf dem Hof der Eltern erbringen, in weiterer Folge trotz der offensichtlichen Situation der vereinbarten Betriebsübernahme diese dann nicht stattfinden kann, als die Übergabe an eine andere Person erfolgte.

Auch in diesem Fall kommt dem vermeintlichen Übernehmer ein Schadenersatzanspruch zu, als gerade in diesem Zusammenhang ebenso ein verbindliches Rechtsgeschäft zugrunde liegt, wenn dies auch allenfalls mündlich abgeschlossen wurde.

Ausdrücklich vorgebracht wird, dass auch die Berechnung in der bescheidmäßigen Erledigung nicht schlüssig nachvollzogen werden kann, ebenso wenig die in der Berufungsvorentscheidung erfolgte Abänderung.

Sowohl Bescheid als auch Berufungsvorentscheidung sind inhaltlich mangelhaft, als keine schlüssige nachvollziehbare Auflistung der Berechnung erfolgte, als diese hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen nicht hinreichend konkretisiert sind.

Es wird sohin der Antrag auf Entscheidung der Berufung aufrechterhalten.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Die auf den vorliegenden Fall bezogenen grunderwerbs- bzw. schenkungssteuerrechtlichen Bestimmungen lauten in ihrer verfahrensrelevanten Form wie folgt:

Gemäß § 1 Abs.1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987, (GrEStG), unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 4 Abs.1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß § 5 Abs.1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenden Nutzungen.

Gemäß § 5 Abs.2 Z 1 GrEStG gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gemäß § 8 Abs.1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Ist die Wirksamkeit eines Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung. (§ 8 Abs.2 GrEStG)

Gemäß § 1 Abs.1 Z 2 Erbschafts-und Schenkungssteuergesetz 1955, (ErbStG), unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Gemäß § 3 Abs.1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes (Z1) und jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z2).

Gemäß § 3 Abs.4 ErbStG wird die Steuerpflicht einer Schenkung nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht oder in die Form eines lästigen Vertrages gekleidet wird.

Rechtsgeschäfte, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sogenannte gemischte Schenkungen (§ 935 ABGB), bestehen aus einem Kauf und einer Schenkung und sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBI. 1987/309 idgF, insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen (dh unterliegen insoweit der Schenkungssteuer), als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder Gegenleistung übersteigt (vgl. VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Ein solches Rechtsgeschäft liegt vor, wenn der Leistung des einen Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist. Eine solche gemischte Schenkung kommt bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht (VwGH 14.10.1991, 90/15/0084; vom 27.5.1999, 96/16/0038). Die gemischte Schenkung stellt ein einheitliches Rechtsgeschäft dar. Übergabsverträge, insbesondere zwischen nahen Verwandten, verwirklichen häufig eine gemischte Schenkung, wenn der Wert der dem Übernehmer obliegenden Gegenleistung wesentlich geringer ist als der Sachwert der übernommenen Vermögenswerte (Liegenschaften).

Eine objektive Bereicherung wäre in solchen Fällen nur dann ausgeschlossen, wenn der Verkehrswert der Liegenschaft den gemeinen Wert der vereinbarten Gegenleistung im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung nicht erreicht. Erfahrungsgemäß ist selbst der dreifache Einheitswert einer Liegenschaft noch deutlich niedriger als ihr gemeiner Wert. (in der Regel beträgt der Einheitswert einer Liegenschaft 1/10 bis 1/20 des Verkehrswertes. Siehe Bruckner SWK 2000, S 813)

Im vorliegenden Fall wird das Vorliegen einer gemischten Schenkung grundsätzlich nicht in Abrede gestellt. Aus der Textierung „*Falls dem Rechtsgeschäft ein Schenkungscharakter anhaftet, verzichtet die Übergeberin auf einen Widerruf der Schenkung*“ geht hervor, dass die zuwendende Partei die objektive Bereicherung der Bw. durch die Zuwendung einer Liegenschaft, deren Wert den Wert der Gegenleistung deutlich übersteigt, zumindest in Kauf genommen hat. Dass die Übergeberin zu dieser Zuwendung gezwungen war, wurde weder behauptet noch geht dieses aus der Aktenlage hervor.

Den Einlassungen der Bw. nach, hätten die laut Übergabsvertrag von ihr gegenüber der Übergeberin erbrachten Betreuungsleistungen in der Bemessungsgrundlage beider Bescheide als grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung- Berücksichtigung finden müssen. Dies hätte zu Folge gehabt, dass unter Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 14 Abs.1 ErbStG - unbeschadet des selbst bei einer negativen Schenkungssteuer- im Sinne des § 8 Abs.4 ErbStG

zu bemessenden Grunderwerbsteueräquivalents- keine Erbschaftssteuer zur Vorschreibung gelangt wäre.

Dazu ist im Hinblick auf die von der Bw. im Berufungsverfahren erhobenen Einwände festzustellen:

Zur grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Weiterveräußerung des Grundstückes empfängt. (VwGH, 23.2.2006, 2005/16/0276)

Nach § 8 Abs.1 GrEStG entsteht der Abgabenanspruch (= Steuerschuld) sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, nämlich im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges.

Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen ein Rechtsgeschäft abzuschließen gehörig kundgetan haben (VwGH, 26.1.1989, 88/16/0062,0063), mögen seine Rechtswirkungen auch (zB die durch den steuerpflichtigen Erwerbsvorgang ausgelöste Steuerschuld) infolge beigesetzter Bedingung oder erforderlicher Genehmigung erst später eintreten. (VwGH,18.11.1993, 88/16/0216) Dass zur Verwirklichung des Erwerbsvorganges auch ein zivil- oder verwaltungsrechtlich wirksames Rechtsgeschäft vorliegen muss lässt sich aus dem Grunderwerbsteuergesetz nicht entnehmen. (VwGH,30.5.1994, 89/16/0061, 89/16/0167)

Bei einem Verpflichtungsgeschäft im Sinne des § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld sobald ein in § 1 GrEStG als steuerpflichtig erklärter Erwerbsvorgang vereinbart bzw. abgeschlossen ist. Für die Entstehung der Steuerschuld maßgeblich ist bei einem Kaufvertrag grundsätzlich der Zeitpunkt der Einigung über Kaufgegenstand und Kaufpreis, weil damit der Vertrag zustande kommt. (OGH,2.3.1977, 1 Ob 502/77, NZ 1980,73)

§ 5 Abs.2 Z 1 GrEStG stellt sicher, dass auch zusätzliche Vereinbarungen über weitere vom Käufer neben der Gegenleistung zu tragende Vereinbarungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Für eine zusätzliche Leistung im Sinne des § 5 Abs.2 Z 1 GrEStG muss bereits ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs.1 GrEStG vorliegen. Ohne einen solchen Erwerbsvorgang kann es keine nachträgliche Gegenleistung geben.

Solche nachträglichen Leistungen sind zwar mit dem ursprünglichen Erwerbsvorgang logisch nicht mehr kausal verknüpft, doch kommt es darauf auch gar nicht an, entscheidend ist vielmehr ein rechtlicher Zusammenhang zwischen den Erwerbsvorgang und den nachträglich vereinbarten zusätzlichen Leistungen. Besteht ein solcher, dann sind auch diejenigen

nächtlichen Leistungen als Gegenleistungen anzusehen, die mit dem seinerzeitigen Erwerbsvorgang nur unmittelbar zu tun haben. (VwGH, 23.1.2003, 2002/16/0218, 0219)

Wenn ein dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegender Rechtsvorgang von einer aufschiebenden Bedingung oder Genehmigung abhängig ist, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs.2 GrEStG erst mit dem Eintritt der Bedingung oder der Genehmigung. Auch der von einer aufschiebenden Bedingung abhängige Erwerb ist bereits ein Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs.1 GrEStG. Daher sind bei einer nach § 8 Abs.2 GrEStG entstandenen Steuerschuld für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer(Steuersatz, Bemessungsgrundlage) die Verhältnisse am Tag des Vertragsabschlusses maßgeblich. (VwGH, 28.1.1993, 92/16/0120).

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten die vorstehenden rechtlichen Ausführungen folgendes:

Maßgeblicher Stichtag für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist der Tag der Vertragsunterfertigung, also der 31 .August 2006. Zu diesem Zeitpunkt waren die streitverfangenen Betreuungsleistungen bereits erfolgt. Es handelt sich dabei um keine Leistungen, welche zusätzlich zum grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang vereinbart worden sind. Vielmehr bildet- den Einlassungen im Vorlageantrag zu Folge- die tatsächlichen Erbringung von Pflegeleistungen, über einen Zeitraum von zehn Jahren hindurch, den Grund für den in grunderwerbsteuerrechtlichen Hinsicht maßgeblichen Erwerb der Liegenschaft.

Wäre der gegenständliche Übergabsvertrag unter der aufschiebenden Bedingung der Erbringung von Betreuungsleistungen über einen Zeitraum von zehn Jahren hindurch bereits bei Vereinbarung dieser Leistungen abgeschlossen worden, so wäre die Grunderwerbsteuerschuld zwar erst mit Erfüllung dieser Bedingung entstanden, jedoch wären für die Beurteilung der Gegenleistung, die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses maßgebend gewesen. Somit wären die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bereits erbrachten Pflegeleistungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen gewesen.

Im vorliegenden Übergabsvertrag war jedoch die Erbringung von Betreuungsleistungen nicht als aufschiebende Bedingung zum Erwerbsvorgang vereinbart worden.

Die streitverfangenen Betreuungsleistungen konnten daher deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer miteinbezogen werden, weil in diesen Leistungen einerseits keine zusätzlich zum Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs.1 Z 1 GreStG vereinbarte Leistung zu erblicken ist und andererseits diese Betreuungsleistungen nicht als aufschiebende Bedingung zum Erwerbsvorgang vereinbart wurden.

Im Hinblick auf das Vorliegen einer gemischten Schenkung ist zur Frage, ob eine freigiebige Zuwendung insoweit auszuschließen ist, als eine mündliche Vereinbarung zur Erbringung von Pflegeleistungen durch die Empfängerin an die Zuwendende vorgelegen ist, und daher die Zuwendung der Eigentumswohnung als Entgelt dafür anzusehen sind, dass diese vereinbarten Pflegeleistungen von der Bw. über einen Zeitraum von 20 Jahren hindurch erbracht worden sind, festzustellen:

Zuwendungen in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung können grundsätzlich den Tatbestand einer Schenkung im Sinne des ErbStG nicht erfüllen.

Durch § 3 Abs. 4 ErbStG wird klargestellt, dass die Freigiebigkeit (Freiwilligkeit) einer Zuwendung im Sinne des Schenkungssteuerrechtes nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass der Zuwendende den Empfänger für in der Vergangenheit liegende Leistungen belohnen wollte (vgl. VwGH 16.10.1980, 2376/79; VwGH 21.12.1992, 89/16/0147), wobei es sich vornehmlich um Arbeitsleistungen und solche Dienste handelt, die ohne Begründung eines Dienstverhältnisses vielfach durch nahe stehende Personen verrichtet und üblicherweise nicht honoriert werden (vgl. VwGH 14.4.1986, 84/15/0140).

Die Regelung des § 3 Abs. 4 ErbStG erweist sich vor allem in jenen Fällen von Bedeutung, in denen ohne Begründung eines Dienstverhältnisses von Familienmitgliedern Arbeiten oder Dienste ohne Vereinbarung oder Entrichtung eines bestimmten Entgeltes geleistet werden (vgl. VwGH 30.6.1988, 87/16/0026). Stellt sich nämlich die Leistung des Zuwendungsempfängers als eine Leistung im Rahmen des Familienverhältnisses, nicht jedoch als eine solche im Rahmen eines den Anspruch auf Entlohnung begründenden Dienstverhältnisses dar, dann liegt in vollem Umfang eine Bereicherung des Zuwendungsempfängers vor.

Im Besonderen zu "Pflegeleistungen" hat der VwGH in zwei Erkenntnissen Folgendes dargelegt:

Wurden die Ansprüche der Beschwerdeführerin für Pflege und Verköstigung der Erblasserin ohnehin durch ihre Einsetzung zur Erbin anerkannt, so stand ihr ein weiteres Entgelt nicht zu (VwGH 7.5.1958, 1367/57).

Hatte der Beschwerdeführer nicht behauptet, dass er selbst auf Grund eines mit seinem Vater, dem Geschenkgeber, abgeschlossenen Arbeitsvertrages Pflegedienste geleistet hatte, so wurde die Betreuung des Vaters zu Recht als eine Leistung im Rahmen des Familienverhältnisses und nicht als Leistung im Rahmen eines den Anspruch auf Entlohnung begründenden Dienstverhältnisses beurteilt (VwGH 16.10.1980, 2376/79).

Laut vorliegendem Übergabsvertrag erbrachte die Bw. im Zeitraum 1996 bis zum Tag der Unterfertigung dieses Vertrages umfassende Betreuungsleistungen für die Übergeberin auf Grund der getroffenen mündlichen Vereinbarung „*dass die vertragsgegenständliche Wohnung in das Eigentum der Übernehmerin übertragen werde.*“

Mit dieser Vereinbarung wurde zwischen der Übergeberin und der Bw. kein Dienstverhältnis, mit Anspruch der Bw. auf Entlohnung für erbrachte Pflege- bzw. Betreuungsleistungen begründet.

Bei der steuerrechtlichen Beurteilung schuldrechtlicher Verträge zwischen nahen Angehörigen ist für ihre steuerrechtliche Wirksamkeit erforderlich, dass diese Verträge einem "Fremdvergleich" standhalten, das heißt: 1. nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen; 2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und 3. dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 5 Rz 17)

Das die in Rede stehende mündliche Vereinbarung diese Voraussetzungen erfüllt, wurde weder behauptet noch ergibt sich dieses aus der Aktenlage.

Die Zuwendung der Eigentumswohnung stellt aus den aufgezeigten Gründen im Rahmen einer gemischten Schenkung keine Gegenleistung für die von der Bw. erbrachten Betreuungsleistungen dar.

Die Erbringung der in Rede stehenden Betreuungsleistungen ist zwar als ein Motiv der Übergeberin für die Zuwendung anzusehen, sie vermag jedoch nichts an der Freigiebigkeit der Zuwendung zu ändern, da für die Beurteilung der Schenkungssteuerpflicht das Motiv der Schenkung grundsätzlich unerheblich ist.

Zu der ins Treffen geführten fehlenden Konkretisierung der Bemessungsgrundlagen ist festzustellen:

Aus grunderwerbsteuerlicher Sicht ist als Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) für den Erhalt der Liegenschaft die Einräumung eines lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrechtes an die Übergeberin anzusehen.

Gemäß § 16 Abs.1 Bewertungsgesetz 1955, (BewG), BGBI.Nr.148/1955 ,ergibt sich der Wert von lebenslänglichen Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, bzw. der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen, abzüglich der Zwischenzinsen

unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs.1 BewG 1955 (=5,5 v.H) anzuwenden.

Gemäß Abs.2 leg.cit. ist der Bundesminister für Finanzen berechtigt, anhand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebniswahrscheinlichkeiten auszugehen ist.

Mit Verordnung BGBl II 2003/627, (ErlWS-VO 2004), wurden die Erlebniswahrscheinlichkeiten zum Zwecke der Bewertung von Renten und dauernden Lasten verbindlich festgesetzt. Die Verordnung ist nach ihrem § 3 auf alle Vereinbarungen und dauernde Lasten anzuwenden, die nach dem 31 .Dezember 2003 und vor dem 1 .Jänner 2009 abgeschlossen werden.

Zur Bewertung von Renten und dauernden Lasten nach dem Budgetbegleitgesetz 2003 und der ErlWS-VO 2004 ergingen die Erlässe des BMF vom 17 .Dezember 2003,08 0104/2-IV/8/03 sowie vom 20 .Februar 2004. In den Erlässen sind neben Formeln und Rentenbeispielen Tabellen zur Rentenbewertung bzw. zur Bewertung dauernder Lasten enthalten. Die Erlässe können auf der Homepage des BMF (<http://www.bmf.gv.at/steuern/Einkommensteuer/Erlaessee>) abgefragt werden. Auf dieser Homepage (<http://www.bmf.gv.at/steuern/berechnungsprogramme>) ist ein Programm zur Berechnung des Rentenbarwertes bei der Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen eingerichtet.

Auf Grund dieser verordnungsmäßig festgelegten, versicherungsmathematischen Berechnungsmethode wurde- lt. dieser Entscheidung angeschlossenem Berechnungsblatt- das in Rede stehende Wohnungsgebrauchsrecht, ausgehend von einem monatlichen Wert idHv. € 200,00.- mit einem Rentenbarwert idHv. € 19.020,39.-bewertet. Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer beträgt somit € 19.020,39.

In dem bekämpften Erstbescheid wurde in Anwendung dieses Berechnungsprogrammes , für dieses Wohnungsgebrauchsrecht ein Barwert von € 16.535,50 berechnet, weil irrtümlicherweise bei dieser Berechnung von einem männlichen Berechtigten ausgegangen worden ist.

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 Z 3 GrEStG wie folgt berechnet:

3,5% von der Gegenleistung von € 19.029,39 (gerundet gemäß § 204 BAO) = € 665,71.

Der Unterschiedsbetrag zu der mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid erfolgten Festsetzung mit € 578,74 ergibt eine Nachforderung von € 86,97.

Die Bestimmung der Fälligkeit dieser Nachforderung war gemäß §§ 198 Abs.2, 210 Abs.1 BAO in dem Spruch dieses Bescheides aufzunehmen.

An der Fälligkeit des mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid festgesetzten Steuerbetrages tritt keine Änderung ein.

Gemäß § 19 Abs.2 ErbStG ist bei der Bewertung für inländisches Land und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des zweiten Teils des Bewertungsrechtes (besondere Bewertungsvorschriften) auf dem den Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Im vorliegenden Fall ist als Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer der dreifache Einheitswert der Liegenschaft abzüglich der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung anzusehen.

Im vorliegenden Fall betrugt der Einheitswert der übergebenen Liegenschaft zum schenkungssteuerrelevanten Stichtag lt. Bescheid vom a.b.c., AZ: xyz, € 12.470, 97

Die Schenkungssteuer wird wie folgt berechnet:

Steuerlich maßgeblicher Wert des Grundstückes = € 18.391,53 = dreifacher Einheitswert des Grundstückes (€ 37.411,92) abzüglich grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung (19.020,39).

Steuerpflichtiger Erwerb= € 17.951,53= steuerlich maßgeblicher Wert des Grundstückes abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG (=€ 18.391,53 - € 440,00)

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs1 ErbStG (Steuerklasse IV) beträgt 12% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb im Betrage von € 17.951,00 zuzüglich- gemäß § 8 Abs.4 ErbStG- 3,5% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert des Grundstückes im Betrage von 18.391,00 (=2.154,12 + 643,69)

Die Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO) beträgt somit € 2.797,81.

Der Unterschiedsbetrag zu der mit dem bekämpften Schenkungssteuerbescheid erfolgten Festsetzung mit € 3.182,98 ergibt eine Gutschrift von € 385,17.

An dem, im bekämpften Schenkungssteuerbescheid festgestellten, Fälligkeitsdatum tritt keine Änderung ein.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher den Berufungen der Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 2. März 2010